

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní a daňové odpisy dlouhodobého majetku a jejich vliv na daň z příjmů
Accounting and Tax Depreciation of Long-term Assets and their Impact on Income Tax Base

Student:

Eva Duží

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2013

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.“

V Ostravě dne 6. 5. 2013



Eva Duží

OBSAH

1	Úvod.....	5
2	Účetní odpisy dlouhodobého majetku	6
2.1	Dlouhodobý majetek z účetního hlediska.....	6
2.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	7
2.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	8
2.1.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	9
2.2	Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska	11
2.3	Subjekty oprávněné odpisovat dlouhodobý majetek	12
2.4	Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek	13
2.5	Postup při odpisování dlouhodobého majetku z účetního hlediska.....	15
2.5.1	Časová metoda odpisování	17
2.5.2	Výkonová metoda odpisování.....	19
2.5.3	Komponentní metoda odpisování	20
2.5.4	Odpisy technického zhodnocení	20
2.6	Účtování o dlouhodobém majetku.....	21
2.7	Vyřazení dlouhodobého majetku.....	23
3	Daňové odpisy dlouhodobého majetku.....	25
3.1	Dlouhodobý majetek z daňového hlediska	25
3.1.1	Hmotný majetek.....	26
3.1.2	Nehmotný majetek.....	26
3.2	Technické zhodnocení majetku	27
3.3	Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska	27
3.4	Subjekty oprávněné odpisovat majetek	28
3.5	Majetek vyloučený z daňového odpisování.....	29
3.6	Postup při odpisování dlouhodobého hmotného majetku z daňového hlediska.....	30

3.6.1	Rovnoměrné odpisy	32
3.6.2	Zrychlené odpisy.....	35
3.7	Postup při odpisování dlouhodobého nehmotného majetku z daňového hlediska	37
3.8	Vyřazení majetku.....	38
3.9	Srovnání účetních a daňových odpisů	39
3.10	Vliv odpisů na základ daně z příjmů	40
4	Praktická aplikace	41
4.1	Základní informace o sdružení fyzických osob Tříška.....	41
4.2	Majetek sdružení Tříška	42
4.3	Odpisování majetku sdružení Tříška	43
4.4	Vliv odpisování na daň z příjmů fyzických osob u sdružení Tříška	51
5	Závěr	53
	Seznam použité literatury	54
	Seznam zkratk	55
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	

1 Úvod

Každá společnost, ať velká či malá, nebo podnikatel potřebuje ke své podnikatelské činnosti určitý majetek. Ten se podle doby jeho životnosti dělí na krátkodobý a dlouhodobý. Majetek krátkodobý je majetek s dobou použitelnosti do jednoho roku a dochází k jeho spotřebovávání. Dlouhodobý majetek má dobu použitelnosti delší než jeden rok a nedochází k jeho spotřebě, ale k postupnému opotřebování. To je vyjádřeno právě odpisy.

Cílem této bakalářské práce je charakterizovat účetní a daňové odpisy používané na území České republiky s dopadem na sdružení fyzických osob Tříska a jejich daňovou povinnost.

Účetní odpisy představují skutečné opotřebení majetku a jsou upraveny účetními předpisy, a to zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, a dále na tento zákon navazující předpisy. Naopak problematiku daňových odpisů upravuje zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého je odpisování chápáno jako zahrnování odpisů evidovaného majetku u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) taktéž sloužících k zajištění tohoto příjmu.

Bakalářská práce je kromě úvodu a závěru rozčleněna na teoretickou a praktickou část. V teoretické části jsem se zaměřila na charakteristiku dlouhodobého majetku a jeho ocenění, subjektů oprávněných odpisovat majetek a jaké postupy a metody odpisování lze použít. V první kapitole je toto vymezení provedeno z účetního hlediska, v kapitole druhé z hlediska daňového. Na závěr druhé kapitoly jsem zařadila srovnání účetních a daňových odpisů.

Na začátku praktické části je představeno sdružení fyzických osob Tříska. Dále je uveden majetek, který sdružení v jednotlivých letech nakoupilo, výpočet daňových odpisů a jejich vliv na daň z příjmů.

V této práci jsou použity metody analýzy, deskripce a komparace.

2 Účetní odpisy dlouhodobého majetku

Účetní odpisy jsou upraveny účetními předpisy, a to zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění, a dále na tento zákon navazující předpisy, jimiž je v první řadě vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., a dále Českými účetními standardy pro podnikatele, a to konkrétně č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, č. 019 – Náklady a výnosy a č. 011 – Operace s podnikem (Valouch, 2012).

Jak tvrdí Valouch (2012), problematika odpisů se týká především dlouhodobého majetku. Z tohoto důvodu je prvotně důležité správně definovat pojem dlouhodobý majetek. Zcela rozdílným způsobem vymezuje dlouhodobý majetek účetní legislativa a zcela jinak legislativa daňová.

2.1 Dlouhodobý majetek z účetního hlediska

Dle § 19 odst. 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, platí, že *se majetek a závazky člení na majetek dlouhodobý a krátkodobý. Dlouhodobým se rozumí takový majetek a závazky, kde doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než 1 rok, ostatní majetek a závazky jsou považovány za krátkodobé. Pokud s ohledem na charakter majetku objektivně nelze použít uvedená hlediska členění, je rozhodující záměr účetní jednotky projevovaný při jejich pořízení.*

Dlouhodobý majetek u většiny účetních jednotek představuje významnou složku jejich majetku a to část nazývanou stála aktiva. „Jako každé jiné aktivum (Novotný, 2007, s. 5):

- je výsledkem minulých transakcí,
- je ocenitelný v peněžních jednotkách,
- má přinášet účetní jednotce ekonomický prospěch.“

Přesněji je dlouhodobý majetek v rámci posuzovaného hlediska dále vymezen vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., v platném znění. Dle § 6 – 8 této vyhlášky lze členit dlouhodobý majetek do tří skupin (Valouch, 2012):

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

2.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Ve vnitropodnikové směrnici a odpisovém plánu si účetní jednotka stanoví výši pořizovací ceny, od které uzná majetek s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců za dlouhodobý hmotný majetek (Novotný, 2007). Za dlouhodobý hmotný majetek dle § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb. se považují:

- pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím,
- stavby bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
 - otvírky¹ nových lomů, pískoven a hlinišť, technické rekultivace, bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
 - byty a nebytové prostory bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku,
 - předměty drahých kovů bez ohledu na výši ocenění,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek bez ohledu na výši ocenění:
 - ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem a za podmínky stanovené v § 56 odst. 2 písm. d) a odst. 3 vyhlášky č. 500/2002 Sb.,
 - umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popř. jejich soubory.

Mezi pozemky považované za zboží patří pozemky nakoupené za účelem jejich dalšího prodeje v souvislosti s podnikatelskou činností.

Dospělá zvířata a jejich skupiny dle dané vyhlášky mohou tvořit stáda (prasat, skotu, ovcí, koz apod.), hejna (hus, pštrosů apod.), tažná zvířata, dostihový či plemení koni atd.

¹souhrn hornických činností, kterými se zpřístupňuje a otvírá ložisko

Mezi pěstitelské celky trvalých porostů patří:

- ovocné stromy nebo keře vysazené na souvislém pozemku o výměře přes 0,25 ha a hustotě alespoň 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha,
- trvalý porost vinic nebo chmelnic bez nosných konstrukcí.

2.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Obdobně jako u hmotného majetku si účetní jednotka určí ve vnitropodnikové směrnici či v odpisovém plánu pořizovací cenu, od které se majetek s dobou použitelnosti delší než 12 měsíců, zařadí do kategorie dlouhodobého nehmotného majetku (Novotný, 2007). Mezi dlouhodobý nehmotný majetek můžeme zahrnout dle § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. zejména:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- povolenky na emise,
- preferenční limity.

Zřizovací výdaje vznikají při zřizování nebo zakládání podniku. Těmito výdaji mohou být notářské, soudní a správní poplatky, cestovní náklady, odměny za poradenské služby, mzdy atd. až do okamžiku založení či zřízení podniku.

Mezi nehmotné výsledky výzkumu a vývoje dle této vyhlášky patří úspěšně provedené práce s výjimkou prací spadající předmětem do průmyslových a jiných ocenitelných práv, pokud:

- jsou nakoupeny samostatně,
- vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi.

Nehmotnými výsledky výzkumu a vývoje mohou být projekty, receptury, technologické postupy, marketingové průzkumy, odborné studie, plány rozvoje apod.

Do skupiny ocenitelných práv patří licence, průmyslová práva (vynálezy, průmyslové vzory, zlepšovací návrhy) a jiné výsledky duševní tvůrčí činnosti, výrobní know-how, technické poznatky apod., které jsou předmětem ocenitelných práv.

Goodwill představuje kladný či záporný rozdíl stanovený na základě rozdílu mezi cenou stanovenou znaleckým oceněním podniku nebo jeho části nabytého nejčastěji koupí či vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku sníženým o převzaté závazky.

Povolenka opravňuje jejího majitele vypustit v daném kalendářním roce do ovzduší uvedený ekvivalent tuny oxidu uhličitého nebo množství jiných skleníkových plynů. Tyto povolenky se vyřazují z obchodování do 30. 4. následujícího účetního období v odpovídajícím množství emisí, které v předchozím roce provozovatel využil.

Mezi preferenční limity patří zejména individuální produkční kvóty, kvóty mléka, limit prémieových práv.

Tyto přidělené povolenky i preferenční limity se oceňují reprodukční pořizovací cenou, pokud jsou koupeny pořizovací cenou.

2.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Při pořízení dlouhodobého finančního majetku účetní jednotka předpokládá, že získá z jeho držení užitky v podobě úroků, dividend, práva na ovládání a řízení. Tento majetek má v záměru držet po dobu delší než dvanáct po sobě jdoucích měsíců.

Řadíme zde:

- cenné papíry a podíly,
- dlouhodobé půjčky a úvěry subjektům, se kterými je účetní jednotka majetkově propojena,
- vklady formou tichého společníka do jiné obchodní společnosti,
- dlouhodobě uložené vlastní peněžní prostředky na bankovních účtech.

Cenné papíry mohou mít podobu:

- akcií, které představují práva a povinnosti akcionářů podílet se na řízení společnosti, zisku a při zániku na likvidačním zůstatku a zakládají nárok na výnos z držení cenných papírů v podobě podílů na zisku a dividend,
- zatímních listů nahrazujících po určitou dobu upsané a nesplacené akcie,
- poukázek na akcie vydávané při zvyšování základního kapitálu, které se po zápisu zvýšení základního kapitálu do obchodního rejstříku vyměňují za akcie,

- opčních listů sloužících pro uplatnění přednostního práva výměny dluhopisů za akcie,
- dluhopisů, které představují právo požadovat splacení dlužné částky uvedené ve jmenovité hodnotě a výnosu k určitému datu,
- směnek podobající se povahou dluhopisům,
- šeků opravňující uvedenou osobu k přijetí určité částky za stanovených podmínek jeho vystavovatelem,
- podílových listů, k nimž řadíme investiční podíly, podílové certifikáty atd., představují cenné papíry se základním právem podílníka na podíl z majetku v podílovém fondu nebo v družstvu a právo vyplacení podílu na zisku,
- realizovatelných cenných papírů, které nejsou určeny k obchodování, držení do splatnosti ani majetkovou účastí.

Účetní jednotka účtuje o podílech v ovládaných a řízených osobách (více než 40 %), podílech v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (20 – 40 %) a ostatních dlouhodobých cenných papírech a podílech (méně než 20 %).

Tichým společníkem se může stát fyzická osoba (FO) i právnická osoba (PO). Tato osoba se neúčastní přímo na chodu dané společnosti, ale pouze pasivně prostřednictvím svého vkladu do této společnosti. Jméno tohoto tichého společníka se nikde neuveřejňuje. Mezi jeho práva vůči dané společnosti patří oprávnění nahlížet do účetních záznamů, obchodních dokladů a účetní závěrky.

„V souvislosti s odpisy však dlouhodobý finanční majetek nelze odpisovat. Jeho účetní odpisování zakazuje § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb., a také z hlediska daňových odpisů platí, že se dlouhodobý finanční majetek neodpisuje, neboť ZDP (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů) pojem odpisy dlouhodobého finančního majetku nezná. Účetní a daňové odpisy se tedy týkají pouze dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (Valouch, 2012, s. 11).“

2.2 Oceňování dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Při pořízení majetku musí účetní jednotka správně stanovit vstupní cenu tohoto majetku pro účely odpisování a tak přesně určit dobu, kdy se skutečně koupena věc nebo práva stanou majetkem.

Ze zákona existují ocenit dvě základní varianty ocenění majetku:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu způsobem podle § 25 zákona o účetnictví,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se sestavuje účetní závěrka, a to způsoby podle § 27 zákona o účetnictví.²

Účetní jednotka v momentě uskutečnění účetního případu použije na ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jednu z následujících typů cen, které jsou též vymezené v § 25 zákona o účetnictví:

- pořizovací cenu – v případě pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku za úplatu, součástí ceny jsou i náklady související s jeho pořízením, například odměny za poradenské služby, správní poplatky, geologické a projektové práce (podrobnější vymezení těchto nákladů nalezneme v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb.),
- vlastní náklady – dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vytvořen vlastní činností, jedná se o přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady vztahující se na k výrobě nebo jiné činnosti,
- reprodukční pořizovací cenu – touto cenou se ocení dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízený bezúplatně (nově zjištěný majetek při inventarizaci, dary) nebo majetek v případě kdy nelze zjistit vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností.³

Závěrečnou částí při pořizování dlouhodobého majetku je jeho převod do evidence podniku, a to prostřednictvím vnitropodnikového předpisu, kdy vyplníme protokol o zařazení dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku do užívání a inventární kartu.

Inventární karta obsahuje způsob nabytí majetku, dle jeho evidenční číslo, název, odpisovou skupinu pro účetní odepisování, odpisovou skupinu pro daňové odpisování, odpovědnou osobu, vstupní cenu, zvýšenou vstupní cenu, oprávký, roční odpisy, doklady zařazení, doklady vyřazení atd. Pro lepší ilustraci jsou oba dokumenty uvedeny v příloze.

² Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, § 24 odst. 2

³ NOVOTNÝ, Pavel. *Finanční účetnictví*. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007, Edice učebních textů. Finance. ISBN 978-808-6730-165

Pro správné určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku do evidence slouží § 6 odst. 8 a § 7 odst. 11 vyhlášky č. 500/2002 Sb. podle nich se dlouhodobým nehmotným a hmotným majetkem stává pořízený majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro jeho užívání. Ve většině případů je tímto okamžikem zahájené jeho daňové a účetní odpisování.

2.3 Subjekty oprávněné odpisovat dlouhodobý majetek

Na základě § 25 odst. 3 zákona o účetnictví vyplývá účetním jednotkám povinnost vyjádřit při oceňování majetku ke dni účetní závěrky (tj. ke konci rozvahového dne), veškerá snížení hodnoty majetku, a to bez ohledu na skutečnost, zda výsledkem hospodaření účetního období bude zisk nebo ztráta. Jednou z metod vyjadřující snížení hodnoty majetku je účetní odpisování. Účetní odpisy tedy představují trvalé snížení hodnoty majetku odpovídající skutečné míře jeho opotřebení (Valouch, 2012).

Účetní odpisování hmotného a nehmotného majetku se vztahuje na účetní jednotky definované v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ať vedou účetnictví v plném rozsahu nebo v rozsahu zjednodušeném. Mezi osoby, které nemusí evidovat účetní odpisy, patří především podnikatelé - fyzické osoby, definované v § 7, odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů. Tyto subjekty ve většině případů vedou jen daňovou evidenci, případně uplatňují výdaje procentem z příjmů (§ 7, odst. 7).

Oprávnění odpisovat majetek mají podle § 28 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví účetní jednotky:

- jež mají k danému majetku vlastnické právo,
- hospodařící s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávných celků – organizační složky státu (ministerstva, správní úřady, soudy, státní zastupitelství atd.), státní příspěvkové organizace, školská zařízení apod.,
- a dané jednotky, které majetek používají v těchto případech:
 - smlouvy o výpůjčce (§ 659 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník) po dobu zajištění závazků převodem práva (§ 553 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník), nebo

- kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci (např. § 133 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, nebo § 433 odst. 2, § 444 a 445 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník), nebo
- v dalších případech stanovených právními předpisy, např. na základě smlouvy o nájmu podniku nebo jeho části, pokud je nájemce oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej.

V případě podílového spoluvlastnictví dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku odpisuje každý spoluvlastník svůj vlastnický podíl (Novotný, 2007).

Dále je povoleno odpisovat jiné osobě než vlastníkovu majetku pokud se jedná o:

- technické zhodnocení provedené nájemcem se souhlasem pronajímatele,
- technické zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu, a to se souhlasem vlastníka majetku (leasingová společnost).

Podle Valouch (2012) - jestliže dlouhodobý majetek neslouží k podnikání a je ve vlastnictví bytových družstev anebo právnických osob, které byly založeny za účelem stát se vlastníky domu s byty v nájmu společníků, členů nebo zakladatelů, nemusí jej tyto společnosti odpisovat.

2.4 Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek

Z hlediska účetního odpisování dlouhodobého majetku je důležité správně vymezit majetek, který lze odpisovat, a tedy správně identifikovat majetek, který odpisovat nelze. Typickým neodpisovaným hmotným majetkem jsou pozemky, dále nedokončený majetek a technické zhodnocení, pokud nejsou uvedeny do stavu způsobilého k užívání a zařazeny do DHM.⁴

⁴MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2009, xvi, ISBN 978-80-7357-435-2.

V § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. nalezneme další složky majetku vyloučené z odpisování a to:

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- finanční majetek,
- zásoby,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem o účetnictví nebo vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak,
- pohledávky,
- preferenční limity, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a povolenky na emise.

Naopak majetek, který lze účetně odpisovat, je definován v § 56 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. jako:

- dlouhodobý nehmotný majetek, k němuž účetní jednotka nabyla právo užívání od vlastníka, majitele nebo jiné oprávněné osoby; majetek odpisuje též oprávněná osoba, pokud o majetku účtuje,
- technické zhodnocení u účetní jednotky, která dlouhodobý odpisovaný majetek úplatně nebo bezúplatně užívá a provedla na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet,
- technické zhodnocení drobného nehmotného a hmotného majetku,
- ložisko nevyhrazeného nerostu nebo jeho část na pozemku koupeném nebo nabytém vkladem po 1. lednu 1997,
- soubor movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením jako jeden celek, a to i v případě, že je sestaven z movitých věcí, u kterých je od počátku známo jejich ocenění,
- preferenční limit, který lze odpisovat podle času nebo výkonů.

2.5 Postup při odpisování dlouhodobého majetku z účetního hlediska

Mezi základní povinnosti subjektů odpisujících dlouhodobý majetek patří jednak sestavení odpisového plánu, na základě kterého se majetek účetně odpisuje v průběhu jeho používání a jednak zveřejnit informace o způsobech odpisování v příloze účetní závěrky.

Odpisový plán se dá rozdělit na dvě části:

1. vymezující – v této části se specifikují:
 - a. jednotlivé druhy majetku – stroj, software, budova atd.
 - b. rozdělení majetku – limity vzniku dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, metodika účtování drobného majetku,
2. metodickou – obsahující údaje o:
 - a. metodě – vycházející:
 - z doby použitelnosti (časová) – lineární, zrychlené (metoda DDB, SYD) a zpomalené odpisy,
 - z výkonu (výkonová) – výkonové odpisy,
 - b. sazbě – v procentech na základě předpokládaného fyzického a morálního opotřebení,
 - c. době odepisování – představuje předpokládanou životnost odepisovaného majetku.

Odpisový plán by měl být sestavený tak, aby podával věrný a pravdivý obraz o majetkové situaci podniku. Archivuje se po dobu 5 let, počínaje koncem účetního období, kterého se týká.⁵

Dlouhodobý majetek se odpisuje z ocenění stanoveného v § 25 zákona o účetnictví postupně v průběhu jeho používání. Odpisovat lze pouze do výše jeho ocenění, nikdy ne více. Odpisy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Na rozdíl od daňových odpisů, které se jen evidují pro potřeby sestavení daňového přiznání, je nutné účetní odpisy řádně zaúčtovat.

S ohledem na významnost, věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky, může účetní jednotka při odpisování majetku zohlednit předpokládanou

⁵PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. [cit. 2007-06-01]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument>

zbytkovou hodnotu (majetek není 100 % odepsán). Předpokládanou zbytkovou hodnotou se podle § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. rozumí „*účetní jednotkou zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení majetku, například prodejem, po odečtení předpokládaných nákladů s vyřazením souvisejících.*“ Výjimku, kdy musí účetní jednotka respektovat zákonné předpisy z hlediska doby účetního odpisování, tvoří zřizovací výdaje, goodwill a oceňovací rozdíl k nabytému majetku (Valouch, 2012).

Zřizovací výdaje se odpisují maximálně po dobu 5 let. V rámci této doby se může podnik rozhodnout, jakou konkrétní dobu odpisování si zvolí a taky jakou metodou je bude odpisovat. Goodwill se odpisuje rovnoměrně 60 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny. Aktivní goodwill se odpisuje do nákladů, naopak záporný do výnosů. V případě oceňovacího rozdílu k nabytému majetku trvá doba odpisování 180 měsíců od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny. Podobně jako u goodwillu se aktivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku odpisuje do nákladů, pasivní oceňovací rozdíl k nabytému majetku do výnosu. Neodepsaná část aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu k nabytému majetku se odepíše jednorázově při vyřazení poslední složky dlouhodobého nehmotného nebo hmotného majetku.⁶

V zásadě přicházejí v úvahu tři základní metody odpisování:

- metoda časová,
- metoda výkonová,
- metoda komponentního odpisování.

Při uplatňování metody časové dochází k účetnímu odpisování dlouhodobého majetku v závislosti na délce jeho používání, zatímco u výkonové metody je to v závislosti na výkonech, kterých bylo pomocí uvedeného majetku skutečně dosaženo. Metodu komponentního odpisování lze dle § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. použít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí (Valouch, 2012).

⁶VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

2.5.1 Časová metoda odpisování

Rozlišujeme tři základní varianty časových odpisů, a to rovnoměrné, zrychlené a zpomalené účetní odpisy. Konkrétní způsob odpisování se určí tak, aby co nejvěrněji odpovídal skutečnému opotřebení majetku. Majetek, který v průběhu prvních let používání ztrácí větší část své hodnoty než v letech následujících, odpisujeme pomocí zrychlených účetních odpisů. A zpomalené účetní odpisu použijeme v případě, že majetek ztrácí hodnotu především na konci své životnosti.

Klíčovým bodem je správně vytyčit okamžik, od kterého je možné začít odpisovat majetek. U odpisů počítané s přesností na dny, je to den zařazení majetku do evidence. Častěji však bývají odpisy počítané s přesností na kalendářní měsíce, kdy je odpisování zahájeno od počátku měsíce následující po měsíci, v němž se majetek účetně stává dlouhodobým hmotným či nehmotným majetkem.⁷

Rovnoměrné (lineární) účetní odpisy

Valouch (2012) uvádí, že pomocí rovnoměrných (lineárních) odpisů by měl být odpisovaný majetek, k jehož opotřebování dochází rovnoměrně po celou dobu používání. V každém roce se do účetních nákladů přenese stejná výše vstupní ceny daného majetku. Výjimkou může být první a poslední účetní období, protože na začátku musí být zohledněna doba užívání majetku a na konci se musí dbát o to, aby v úhrnu nebylo odepsáno více, než je celkové ocenění majetku. Zásadní výhodou tohoto stylu odpisování je jeho jednoduchost. Nejčastěji takto odpisovaným majetkem bývá automobil. K výpočtu lze využít následující vzorec:

$$\text{Odpis} = \frac{VC}{t},$$

kde: VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno; t = doba odpisování.

⁷VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

Zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Tuto metodu je vhodné použít u majetku, který ztrácí hodnotu (morálně zastarává) převážně v prvních letech odpisování. U tohoto uplatnění účetních odpisů se v následujícím roce odepíše nižší část hodnoty majetku než v roce předcházejícím. V prvním roce je vykázán největší roční odpis, naopak v roce posledním ten nejmenší. Typickým takto odpisovaným majetkem je výpočetní technika. Výpočet lze provést pomocí následujícího vzorce (Valouch, 2012):

$$\text{Odpis} = \frac{2 \times VC \times (t+1-i)}{t \times (t+1)},$$

kde: VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování.

Dále lze použít při zrychleném odpisování metodu DDB a SYD.

Metoda DDB (Double Declining Balance Method)

Tato metoda je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající základně. Mezi její výhodu patří jednoduchost při výpočtech a možnost zvolit procentem degrese odpisů a mezi nevýhody nepřesné stanovení zbytkové hodnoty v posledním roce odpisování. U této metody si účetní jednotka určí stálou odpisovou sazbu. Tuto metodu i lineárním odpisováním a výkonovými metodami doporučují Mezinárodní standardy finančního výkaznictví.⁸

Výpočet odpisové sazby:

$$\% \text{ DDB} = 2 \times \left(\frac{100 \%}{t} \right)$$

kde: t = doba odepisování

Výpočet absolutní výše odpisu pro každý rok:

$$\text{Roční odpis} = \% \text{ DDB} \times \text{zůstatková hodnota}$$

⁸ ALBRECHT, W. Steve a James D. STICE. *Accounting: Concepts and Applications*. 11th ed. Mason, OH: South-Western/Cengage Learning, 2011, ISBN 05-387-4548-7.

Metoda SYD (Sum of the Years Digit)

Tato metoda je založena na klesající odpisové sazbě při konstantní odpisované částce:

$$\text{SYD odpis} = \left(\frac{\text{zbývající počet let životnosti}}{\sum \text{roků životnosti}} \right) \times \text{odpisovaná částka}$$

Zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Účetní jednotka použije tento způsob odpisování v případě, že majetek bude ztrácet hodnotu zejména na konci své životnosti a v prvních letech bude jeho opotřebování minimální. To znamená, že v každém následujícím roce odpisování bude odepsána vyšší částka než v roce předcházejícím. Pro výpočet lze využít následující vzorec (Valouch, 2012):

$$\text{Odpis} = \frac{2 \times VC \times i}{t \times (t+1)},$$

kde: VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování.

2.5.2 Výkonová metoda odpisování

Na rozdíl od časové metody výpočtu odpisů pracuje výkonová metoda s výkony daného majetku, jehož hodnota se snižuje mírou jeho skutečného využívání. Standardním příkladem takového majetku je výrobní zařízení, jehož životnost je dána počtem zhotovených výrobků. Jednotlivé roční odpisy se vypočítají vynášením tzv. odpisového koeficientu a např. počtem výrobků v daném roce. Od odpisového koeficientu se bude odvíjet výše odpisů v závislosti na výkonu majetku a vypočte se podle vzorce (Valouch, 2012):

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV},$$

kde: VC = vstupní cena, PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem.

Odpisy v jednotlivých letech = odpisový koeficient \times skutečný počet výrobků v daném roce.

Tato metoda při odepisování majetku nezohledňuje jeho morální opotřebení. Výkonová metoda se používá nejčastěji u automobilů a výrobních strojů.

2.5.3 Komponentní metoda odpisování

Metodu komponentního odepisování lze v České republice (ČR) používat od počátku roku 2011, která patří mezi odpisové metody podle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Tuto metodu upravuje § 56a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Lze ji využít pouze pro stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Jednotlivé komponenty se odepisují samostatně po dobu jejich použití. Pokud dojde k výměně komponenty, upravuje se ocenění majetku snížením o cenu vyřazované komponenty a zvýšením o cenu nově zařazeného komponentu i s cenou náhradních dílů potřebných pro danou výměnu a souvisejících nákladů s výměnou komponenty.

Pro jednotlivé komponenty vytváří účetní jednotka analytické účty k příslušnému majetku, ke kterému komponenty patří.

Mezi výhody této metody patří možnost rozdělení jednotlivých celků majetku na komponenty s různou dobou životnosti, odpadá účtování jednorázových nákladů na opravy a rovnoměrnější dopad na hospodářský výsledek. I přes tyto výhody patří komponentní odpisování mezi méně používané.

2.5.4 Odpisy technického zhodnocení

Technické zhodnocení představuje výdaje na dokončení stavby, přístavby, stavební úpravy, rekonstrukce a modernizaci majetku. Účetní jednotka technické zhodnocení odepisuje na základě odpisového plánu. Ocenění dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku se zvýší o cenu technického zhodnocení. Technické zhodnocení se začíná odpisovat od následujícího měsíce, ve kterém došlo k uvedení tohoto zhodnocení do užívání. Pokud se provede technické zhodnocení na již plně odepsaném majetku, odepíše se zvýšením pořizovací ceny tohoto technicky zhodnoceného majetku.

V případě, že technické zhodnocení nepřevyšuje v úhrnu částku 40 000 Kč, rozhoduje se účetní jednotka, zda bude zhodnocení odpisovat nebo jej zaúčtuje jako jednorázový výdaj.

2.6 Účtování o dlouhodobém majetku

V následující tabulce jsou znázorněny předkontace základních účetních případů související s pořízením majetku, jeho zařazením do užívání, odpisováním a vyřazením z účetní evidence. Účtový rozvrh obsahující konkrétní číselné označení a názvy účtů si vytváří každá účetní jednotka samostatně na začátku účetního období. Během účetního období může být účtový rozvrh doplněn o další účty, avšak nemohou z něj být vymazány nepotřebné účty. Účtový rozvrh použitý v této práci naleznete v příloze.

Tab. 2.1: Předkontace účetních případů souvisejících s dlouhodobým majetkem

Č.	Text účetního případu	MD	D
Pořízení majetku koupí			
1.	Nákup DHM dodavatelským způsobem		
	a) cena majetku	042	321
	b) DPH	343	321
2.	Náklady související s pořízením DHM	042	321
3.	Zařazení DHM (budova) do evidence	021	042
4.	Nákup DNM od zahraničního dodavatele		
	a) cena majetku	041	321
	b) clo	041	379
	c) DPH	343	379
5.	Převod DNM (software) do užívání	013	041
Pořízení majetku vlastní činností			
6.	Spotřeba materiálu při výrobě vlastního DHM	501	112
7.	Hrubé mzdy pracovníků vyrábějících DHM	521	331
8.	Aktivace dokončeného DHM	042	624
9.	Uvedení DHM do užívání	022	042
Získání majetku bezplatným nabytím (darování)			
10.	Darování DHM v reprodukční pořizovací ceně	042	413
11.	Zařazení DHM (automobil) do užívání	022	042
12.	Předpis daně darovací	538	345
Přeřazení majetku z osobního používání do podnikání			
13.	Podnikatel vložil do firmy osobní DNM	041	491
14.	Převod DNM (software) do užívání	013	041

Technické zhodnocení			
15.	Výdaje na technické zhodnocení DHM	042	321
16.	Zvýšení vstupní ceny majetku (stroj) o technické zhod.	022	042
17.	Výdaje na technické zhodnocení DHM < 40 000 Kč	518	321
18.	Výdaje na technické zhodnocení DHM < 40 000 Kč	548	321
Účetní odpisování majetku			
19.	Roční odpisy majetku DHM (budova)	551	081
20.	Roční odpisy DHM (SMOV)	551	082
21.	Roční odpis DNM (software)	551	073
Vyřazení dlouhodobého majetku			
22.	Likvidace v důsledku fyzického opotřebení		
	a) jednorázový odpis zůstatkové ceny	551	082
	b) vyřazení DHM (stroj) v pořizovací ceně	082	022
23.	Likvidace v důsledku manka či škody		
	a) jednorázový odpis zůstatkové ceny	549(582)	082
	b) vyřazení DHM (stroj) v pořizovací ceně	082	022
24.	Darování DHM (budova)		
	a) jednorázový odpis zůstatkové ceny	543	081
	b) DPH k darovanému majetku	543	343
	c) vyřazení DHM (stroj) v pořizovací ceně	081	021
25.	Prodej DHM		
	a) jednorázový odpis zůstatkové ceny	541	082
	b) vyřazení DHM v pořizovací ceně	082	022
	c) vystavení faktury za prodej DHM	311	641
26.	Vklad do jiné společnosti		
	a) závazek na nepeněžní vklad (společenská smlouva)	062	367
	b) doúčtování zůstatkové ceny	367	082
	c) vyřazení DHM (stroj) ve vstupní ceně	082	022
27.	Převod z podnikání do osobního užívání		
	a) jednorázová odpis zůstatkové ceny	491	082
	b) vyřazení DHM (automobil) v pořizovací ceně	082	022

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

2.7 Vyřazení dlouhodobého majetku

Vyřadit dlouhodobý majetek z účetní evidence lze pouze za předpokladu, že je majetek plně odepsán, tedy jeho zůstatková hodnota je rovna nule. Běžně ale nastává situace, kdy je nutné vyřadit majetek z účetní evidence, přestože ještě není plně odepsán a vykazuje kladnou zůstatkovou hodnotu. V takovém případě je nezbytné provést tzv. jednorázový odpis zůstatkové ceny před vyřazením majetku z účetní evidence. Ten se zaúčtuje ve prospěch příslušného účtu účtových skupin 07 a 08 a na vrub příslušného nákladového účtu v závislosti na způsobu vyřazení (Valouch, 2012).

Vyřazení prodejem

Pokud účetní jednotka odpisovaný dlouhodobý majetek prodává jiné účetní jednotce v průběhu jeho odpisování, tak zůstatkovou cenu zaúčtuje jednorázově na vrub účtu 541 – Zůstatková cena prodaného hmotného a nehmotného majetku a ve prospěch opravek tohoto majetku. Poté příjmy z prodeje majetku vstupují do výnosů na účet 641 – Výnosy z prodeje dlouhodobého majetku.

Vyřazení bezúplatným převodem

Jestliže účetní jednotka daruje odpisovaný dlouhodobý majetek jinému subjektu v průběhu odpisování, pak zůstatkovou cenu zaúčtuje na vrub účtu 543 – Dary a ve prospěch opravek tohoto majetku. Poté se darování projeví účtováním na účtu 343 – DPH a při ročním zúčtování po splnění zákonných podmínek, kdy lze uplatnit odčitatelnou položku ze základu daně.

Vyřazení likvidací

V důsledku vyřazení odpisovaného dlouhodobého majetku likvidací účetní jednotka vystavuje likvidační protokol, jenž obsahuje údaje o identifikaci, příčině, průběhu, materiálu atd. Účetní jednotka zaúčtuje zůstatkovou cenu ve prospěch účtu 551 – Odpisy dlouhodobého majetku a ve prospěch opravek tohoto majetku.

Vyřazení vkladem do jiné obchodní společnosti nebo družstva

Při vyřazení odpisovaného dlouhodobého majetku vkladem do jiné společnosti se zůstatková cena účtuje na vrub účtu 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů a ve prospěch opravek majetku.

Vyřazení převodem na základě právních předpisů

Vyřazení převodem na základě právních předpisů nastává u delimitace nebo restituce majetku státního majetku. U tohoto vyřazení se zůstatková cena dlouhodobého majetku účtuje na vrub účtu 413 – Ostatní kapitálové fondy a ve prospěch opravek majetku.

Vyřazení v důsledku škody nebo manka

Při vyřazení odpisovaného dlouhodobého majetku v důsledku škody nebo manka účtuje jednotka na vrub účtu 582 – Manka a škody a ve prospěch opravek příslušného majetku. Poté pokud manko vzniklo zaviněním osobou známou účetní jednotce, zaúčtuje se předpis k úhradě ve prospěch účtu 688 – Ostatní mimořádné výnosy. Jestliže došlo k vyřazení daného majetku v důsledku škody, účetní jednotka při účtování rozlišuje, zda škoda vznikla živelnou pohromou, způsobil ji neznámý pachatel nebo vznikla jiným způsobem.

Vyřazení převodem z podniku do osobního užívání

Pokud majitel převádí odpisovaný dlouhodobý majetek z podnikatelské činnosti do osobního užívání, zaúčtuje se zůstatková cena na vrub účtu 491 – Účet individuálního podnikatele a ve prospěch opravek tohoto majetku.

3 Daňové odpisy dlouhodobého majetku

Problematiku daňových odpisů upravuje § 26 - 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP). Na rozdíl od účetních odpisů, které musí vést účetní jednotka povinně, je uplatňování daňových odpisů pouze právem poplatníka daně z příjmů, ne jeho povinností.

V situaci, kdy poplatník s příjmy podle § 7 anebo § 9 ZDP uplatňuje výdaje paušální částkou, není povoleno daňové odpisy uplatnit. Zároveň v tomto případě není možné prodloužit dobu odpisování o dobu, kdy došlo k uplatnění výdajů procentem příjmů, odpisy se vedou jen evidenčně a neuplatňují se v daňovém přiznání.

Podle ustanovení § 26 odst. 8 ZDP má poplatník možnost daňové odpisování kdykoliv přerušit. Jedinou podmínkou, při dalším pokračování v odpisování, je navázat na předcházející odpisování tak, jakoby k jeho přerušení nedošlo. Například v případě, že se poplatník ocitl v daňové ztrátě v daném zdaňovacím období a uplatnění daňových odpisů by tuto ztrátu pouze dále prohlubovalo (Valouch, 2012).

Blíže definuje pojem daňové odpisování hmotného majetku § 26 odst. 5 ZDP:

„Odpisováním se pro účely ZDP rozumí zahrnování odpisů z hmotného majetku evidovaného u poplatníka, který se vztahuje k zajištění zdanitelného příjmu, do výdajů (nákladů) k zajištění tohoto příjmu.“

3.1 Dlouhodobý majetek z daňového hlediska

Pohled na dlouhodobý majetek z daňového hlediska není zcela shodný s pohledem účetním (Valouch, 2012). Pro daňové účely je dlouhodobý majetek dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů členěn na:

- hmotný majetek dle § 26 ZDP,
- nehmotný majetek dle § 32a ZDP.

3.1.1 Hmotný majetek

Dle ustanovení § 26 odst. 2 ZDP se za jednotlivé složky hmotného majetku považují:

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena převyšuje 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok; za samostatné movité věci se také považují výrobní zařízení, zařízení a předměty sloužící k provozování služeb a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory,
- stavby s výjimkou uvedenou v § 26 odst. 2 písm. c) ZDP,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v § 26 odst. 9 ZDP,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP jako:
 - technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku, s výjimkou uvedenou v § 29 odst. 1 písm. f) ZDP,
 - technické rekultivace,
 - výdaje hrazené nájemcem, tvořící součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku, které v úhrnu se sjednanou kupní cenou převýší hodnotu 40 000 Kč.

3.1.2 Nehmotný majetek

Zákon o daních z příjmů vymezuje nehmotný majetek jako majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok, a jehož vstupní cena převyšuje částku 60 000 Kč, pokud byl nabyt úplatně, vkladem společníka, tichého společníka nebo členem družstva, přeměnou, darováním či zděděním nebo byl vytvořen vlastní činností (Prudký, Lošťák 2012)

Mezi nehmotný majetek, který lze daňově odpisovat lze zařadit:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje,
- software,
- ocenitelná práva,
- jiný majetek vymezený zvláštním právním předpisem.⁹

3.2 Technické zhodnocení majetku

Dle § 33 ZDP se za technické zhodnocení považují výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšili u jednotlivého majetku v úhrnu částku 40 000 Kč za zdaňovací období. Jestliže výdaje za technické zhodnocení nepřevýší tento limit 40 000 Kč, záleží jen na rozhodnutí účetní jednotky, zda je bude považovat za technické zhodnocení ve smyslu § 33 ZDP, nebo je uplatní jednorázově jako daňový náklad (výdaj) v souladu s § 24 odst. 2 písm. zb) ZDP.

„Za technické zhodnocení lze také považovat výdaje, které hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a zároveň vlastník nezahrne tyto výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny (Prudký, Lošťák 2012, s. 79).“

Technické zhodnocení nehmotného majetku je upraveno § 32a odst. 6 ZDP a vymezuje technické zhodnocení jako výdaje na ukončení rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku nebo zásahy mající za následek změnu účelu majetku, zdali převýší u jednotlivého nehmotného majetku částku 40 000 Kč (Prudký, Lošťák 2012).

3.3 Oceňování dlouhodobého majetku z daňového hlediska

Správné stanovení vstupní ceny determinuje správnost vypočítaných odpisů. Vstupní cenou stanovenou podle § 29 odst. 1 ZDP a v závislosti na způsobu nabytí majetku může být:

- pořizovací cena, je-li majetek pořízen úplatně (koupí),
- vlastní náklady, je-li majetek pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,

⁹Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32a odst. 1

- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele,
- reprodukční pořizovací cena v ostatních případech zjištěná podle zvláštního právního předpisu,
- při nabytí majetku zděděním nebo darováním cena stanovená podle zvláštního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí, s výjimkou majetku odpisovaného podle § 30 odst. 10 písm. a) ZDP, pokud u fyzických osob neuplynula doba delší než 5 let,
- hodnota technického zhodnocení dokončeného počínaje 1. lednem 2001 na hmotném majetku, jehož účetní odpisy jsou výdajem (nákladem) podle § 24 odst. 2 písm. v)bodu 1 ZDP, zvýšená o ocenění tohoto odpisovaného majetku.¹⁰

Součástí vstupní ceny je i technické zhodnocení provedené po uvedení věci do stavu způsobilého k užívání, nejpozději však v prvním roce odpisování. Ke snížení vstupní ceny dochází v případě poskytnutí dotace na pořízení majetku či na jeho technické zhodnocení, pokud se tyto prostředky neúčtují ve prospěch výnosů. Jedná-li se o majetek ve spoluvlastnictví, pak se vstupní cenou u jednotlivých spoluvlastníků rozumí výše vstupní ceny vypočtená ve výši příslušného spoluvlastnického podílu (Valouch, 2012).

Při odpisování dlouhodobého majetku se také setkáváme s pojmem zůstatková cena majetku. Zákon o daních z příjmů definuje zůstatkovou cenu jako rozdíl mezi vstupní cenou hmotného a nehmotného majetku a celkovou výší odpisů z tohoto majetku, to platí i za předpokladu, kdy poplatník zahrnul do výdajů na zajištění zdanitelných příjmů jen poměrnou část odpisů nebo uplatňoval výdaje procentem z příjmů v některých zdaňovacích obdobích (Prudký, Lošťák 2012).

3.4 Subjekty oprávněné odpisovat majetek

Hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, organizační složka státu příslušná hospodařit s majetkem státu, státní podnik, národní podnik a státní organizace příslušná hospodařit s majetkem státu a organizace zřízená územním samosprávným celkem příslušná hospodařit s majetkem svého zřizovatele s výjimkou

¹⁰VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4114-7.

uvedenou v § 28 odst. 2 a 5 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (Prudký, Lošťák 2012).

Zatímco nehmotný majetek daňově odpisují jen subjekty vedoucí účetnictví, daňové odpisování hmotného majetku uskutečňují jak subjekty vedoucí účetnictví, tak i poplatníci vedoucí daňovou evidenci. Poplatníci vedoucí daňovou evidenci, kteří uplatňují skutečně vynaložené výdaje, totiž mohou uplatnit výdaje na pořízení nehmotného majetku už v okamžiku jeho pořízení (Valouch, 2012).

3.5 Majetek vyloučený z daňového odpisování

Rozhodne-li se poplatník využít svého práva a zahájí daňové odpisování majetku, potom je nutné pro správné uplatnění daňových odpisů zejména vymezit majetek, který lze odpisovat, a tedy správně identifikovat majetek, který odpisovat nelze a odpisování takového majetku by bylo hrubou chybou. K tomu nám slouží § 27 ZDP, dle kterého je hmotný majetek vyloučený z odpisování tento:

- bezúplatně převedený majetek podle smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, pokud výdaje (náklady) související s jeho pořízením nepřevýší 40 000 Kč,
- pěstitelský celek trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky, jenž nedosáhl plodonosného stáří,
- hydromeliorace do 2 let po jejím dokončení,
- umělecké dílo, které je hmotným majetkem a není součástí stavby a budovy, předměty muzejní a galerijní hodnoty, popřípadě jejich soubory v muzeích a památkových objektech, stálé výstavní soubory a knihovní fondy knihoven jednotné soustavy, popřípadě jiné fondy,
- movitá kulturní památka a soubory movitých kulturních památek,
- hmotný majetek převzatý povinně bezúplatně podle zvláštních právních předpisů,
- inventarizační přebytky hmotného majetku zjištěné podle zvláštního právního předpisu, pokud nebyly při zjištění zaúčtovány ve prospěch výnosů,
- hmotný movitý majetek nabytý věřitelem v důsledku zajištění závazku převodem práva, a to po dobu zajištění tohoto závazku a za předpokladu, že jej po tuto dobu bude odpisovat původní vlastník, uzavře-li s věřitelem smlouvu o výpůjčce,

- hmotný majetek, jehož bezúplatně nabytí bylo předmětem daně darovací a bylo v době nabytí od daně darovací osvobozeno,
- najatý hmotný majetek včetně hmotného majetku, který je předmětem smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku nebo obdobné smlouvy uzavřené v zahraničí, pokud odpisy nebo položky obdobného charakteru uplatňuje jiná osoba než vlastník.

Daňově (ani účetně) se neodepisují také pozemky. Pořizovací cena pozemků může být uplatněna jako daňový náklad jen za podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. t) ZDP. Podle § 32a ZDP se za nehmotný majetek nepovažuje ani goodwill, povolenky na emise a preferenční limity (Valouch, 2012).

3.6 Postup při odpisování dlouhodobého hmotného majetku z daňového hlediska

Daňové odpisy se počítají zpravidla na konci účetního období, kdy účetní jednotka potřebuje zjistit zákonem povolenou maximální výši odpisu, kterou by si mohla uplatnit jako daňově uznatelný náklad při stanovení výše daně z příjmů. Odpisování je možné zahájit po uvedení pořizované věci do stavu způsobilého k obvyklému užívání, to znamená dokončení věci a splnění podmínek stanovených zvláštními právními předpisy.¹¹

Přesný postup při odpisování hmotného majetku je vymezen v § 30 - 32 ZDP. V prvním roce odpisování je nutné zařadit hmotný majetek do odpisových skupin dle přílohy č. 1 k ZDP. Podle následující tabulky je jednotlivým odpisovým skupinám přiřazena minimální doba odpisování, která se však nevztahuje na hmotný majetek, u něhož došlo k prodloužení doby odpisování (Valouch, 2012).

¹¹Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 26 odst. 5

Veškerý majetek je dle ZDP rozdělen do 6 odpisových skupin. Podrobný výpis majetku jednotlivých skupin se nachází v Příloze č. 1 ZDP. Mezi odepisovaný dlouhodobý majetek patří v:

- odpisové skupině č. 1:
 - ovce, kozy, prasata, hejna hus, kancelářské stroje a počítače, televizní kamery, ruční mechanizovaná nářadí a nástroje, jízdní kola atd.,
- odpisové skupině č. 2:
 - drátěné výrobky, čerpadla a zdviže na kapaliny, zemědělské a lesnické traktory, myčky nádobí průmyslového charakteru, pásové traktory, jeřábové automobily, invalidní vozíky, motocykly, nábytek, hudební potřeby, dvoustopá motorová vozidla osobní atd.,
- odpisové skupině č. 3:
 - turbíny, klimatizační zařízení, stroje pro metalurgii, skleníky pro pěstování rostlin, konstrukce chmelnic, trezory a pancéřované skříně, Parní kotle a pomocná zařízení, kondenzátory, jaderné reaktory, vybrané lodě a letadla atd.
- odpisové skupině č. 4:
 - vybrané budovy, sila, koupaliště, komíny, byty a nebytové prostory, konstrukce vinic, oplocení, metro, tramvajové dráhy, výhybky, věže, stožáry, elektrárny atd.,
- odpisové skupině č. 5:
 - vybrané budovy, byty a nebytové prostory, dálnice, silnice, místní a účelové komunikace, plochy letišť, mosty a visuté dálnice, přístavy a plavební kanály, nádrže, jímky, fontány, hydranty, kašny atd.,
- odpisové skupině č. 6:
 - muzea a knihovny, podzemní obchodní střediska, budovy administrativní, budovy hotelů a podobných ubytovacích zařízení, historické nebo kulturní památky, budovy obchodních domů s prodejní plochou nad 2 000 m² (od 1. 1. 2015) atd.

Tab. 3.1: Minimální doba odpisování jednotlivých odpisových skupin

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 30 odst. 1

Jak uvádí Valouch (2012), v rámci členění hmotného majetku platí, že movitý majetek je zařazený v odpisových skupinách 1 až 3 a nemovitý majetek v skupinách 4 až 6. Hmotný majetek, který není možné zařadit do žádné z odpisových skupin, se v případě stavebního díla zařadí do odpisové skupiny 5 a v případě jiného hmotného majetku do odpisové skupiny 2.

Technické zhodnocení hmotného majetku odpisované samostatně se zařadí do takové odpisové skupiny, do jaké náleží hmotný majetek, na kterém bylo technické zhodnocení uskutečněné. Soubor movitých věcí se zařadí do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu (Valouch, 2012).

Podnik si zvolí pro každý nově pořízený dlouhodobý majetek způsob, jak bude odpisovat. Vybraný způsob se pak nesmí měnit po celou dobu užívání majetku. Zákon o daních z příjmů vymezuje dva základní druhy odpisů, a to rovnoměrné odpisy (lineární) a zrychlené odpisy (degresivní). I v případě daňových odpisů platí, že lze majetek odepsat nejvýše do výše vstupní ceny (příp. zvýšené VC), a že se odpisy zaokrouhlují na celé koruny nahoru (Sedláček, 2011).

3.6.1 Rovnoměrné odpisy

Při zvolení tohoto způsobu odpisování se postupuje v souladu s § 31 ZDP, kdy se odpisy počítají ze vstupní ceny pomocí ročních odpisových sazeb. Jejich maximální výše pro jednotlivé odpisové skupiny je uvedena v zákoně. Při uskutečnění technického zhodnocení na odpisovaném hmotném majetku, tedy v okamžiku zvýšení původní vstupní ceny, se využije sazba pro zvýšenou vstupní cenu (Valouch, 2012).

Tab. 3.2: Základní roční odpisové sazby pro hmotný majetek

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31 odst. 1

Poplatník může při výpočtu ročního daňového odpisu využít buď přímo roční odpisové sazby uvedené v příslušné tabulce, která v souvislosti s daným majetkem přichází v úvahu, anebo na základě svého rozhodnutí může použít sazby nižší (za předpokladu splnění zákonných podmínek). Jedná se zejména o situaci, kdy základ daně z příjmů podnikatelského subjektu je před uplatněním daňových odpisů kladný, avšak uplatněním maximálně přípustných ročních odpisových sazeb by se podnikatel dostal do daňové ztráty (Prudký, Lošťák 2012).

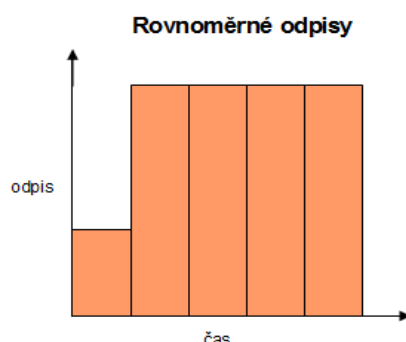
Sazby nižší než maximální však nemůže použít poplatník uvedený v § 2 ZDP (fyzická osoba), který uplatňuje výdaje podle § 7 ZDP nebo § 9 ZDP (jedná se o situace, kdy fyzická osoba mající příjmy ze samostatné výdělečné činnosti nebo z pronájmu uplatňuje paušální výdaje), anebo používá hmotný majetek pouze zčásti k zajištění zdanitelného příjmu a do výdajů k zajištění zdanitelného příjmu zahrnuje poměrnou část odpisů podle § 28 odst. 6 ZDP (Valouch, 2012).

Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů, který je shodný ve všech letech odpisování:

$$\text{Rovnoměrné odpisy} = \frac{VC \times ROS}{100},$$

kde: VC = vstupní cena, ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odpisování.

Graf 3.1: Rovnoměrné odpisy



Zdroj: www.vachtova.cz

Při výpočtu rovnoměrných daňových odpisů majetku, na němž bylo provedeno technické zhodnocení v průběhu odpisování majetku, se postupuje dle § 31 odst. 8 ZDP. Vzorec pro výpočet je následující:

$$\text{Rovnoměrné odpisy ze zvýšené VC} = \frac{\text{ZVC} \times \text{ROSZVC}}{100},$$

kde: ZVC = zvýšená vstupní cena, ROSZVC = roční odpisová sazba pro zvýšenou vstupní cenu.

Rovnoměrný daňový odpis movitého majetku zařazeného do odpisové skupiny 1 až 3 lze v některých případech navýšit v prvním roce odpisování (Prudký, Lošťák 2012):

- poplatník s převážně zemědělskou a lesní výrobou, který je prvním vlastníkem stroje pro zemědělství a lesnictví označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3, může využít roční odpisovou sazbu se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 20 %,

Tab. 3.3: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 20%

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31 odst. 1b)

- poplatník, který je prvním vlastníkem zařízení pro čištění a úpravu vod označeného ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.24.1 (plynové generátory a destilační, filtrační, nebo rektifikační přístroje), využívaného ve stavbách zařazených podle

Klasifikace stavebních děl CZ-CC, vydané Českým statistickým úřadem, do podtřídy 125113, pro třídící a úpravářské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 Standardní klasifikace produkce, pomocí něhož jsou zpracovány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 a 37.20 SKP může zvýšit odpis v prvním roce odpisování o 15 %,

Tab. 3.4: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 15 %

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31 odst. 1c)

- poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného do odpisové skupiny 1 až 3, může využít roční odpisovou sazbu se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 10 %.

Tab. 3.5: Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 %

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 31 odst. 1d)

3.6.2 Zrychlené odpisy

Druhým způsobem, jak odpisovat hmotný majetek, jsou zrychlené daňové odpisy upravené § 32 ZDP. Na rozdíl od rovnoměrných daňových odpisů umožňují v prvních letech vyšší daňové odpisy. Při výpočtu se používají koeficienty pro zrychlené odpisování, které zobrazuje následující tabulka, přičemž není možné použít ani koeficienty nižší ani vyšší (Valouch, 2012).

Tab. 3.6: Koeficienty pro zrychlené odpisování pro jednotlivé odpisové skupiny

Odpisová skupina	V 1. roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Zdroj: Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 32 odst. 1

Rozdílným způsobem se počítá zrychlený daňový odpis v prvním roce odpisování a jiným způsobem v dalších letech.

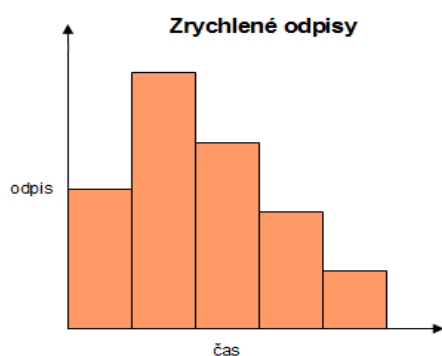
$$\text{Zrychlený odpis v 1. roce} = \frac{VC}{K},$$

kde: VC = vstupní cena, K = koeficient pro zrychlené odpisování pro první rok odpisování.

Pro další roky odpisování platí vzorec:

$$\text{Zrychlený daňový odpis v dalších letech odpisování} = \frac{2 \times ZC}{K - n},$$

kde: ZC = zůstatková cena, K = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování, n = počet let, po které již byl majetek odpisován.

Graf 3.2: Zrychlené odpisy

Zdroj: www.vachtova.cz

Při technickém zhodnocení se odpis v roce zvýšení zůstatkové ceny stanoví takto:

$$\text{Zrychlený odpis v roce zvýšení} = \frac{2 \times \text{ZZC}}{K},$$

kde: ZZC = zvýšená zůstatková cena, K = koeficient zrychleného odpisování pro ZZC.

V dalších letech po zvýšení zůstatkové ceny se použije následující vzorec:

$$\text{Zrychlený odpis v dalších letech po zvýšení} = \frac{2 \times \text{ZZC}}{K-n},$$

kde: ZZC = zvýšená zůstatková cena, K = koeficient zrychleného odpisování pro ZZC, n = počet let, po které již bylo odpisováno ze ZZC.

Opět platí, že poplatník, který je prvním vlastníkem majetku může v prvním roce zvýšit zrychlený odpis vypočítaný o (Prudký, Lošťák 2012):

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví (Standardní klasifikace produkce kód 29.3), a to u poplatníka s převážně zemědělskou a lesní výrobou,
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod (Standardní klasifikace produkce kód 29.24.1), využívaného ve stavbách zařazených do CZ-CC 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin, pomocí něž jsou zpracovány druhotné suroviny (Standardní klasifikace produkce kód 37.10 a 37.20),
- 10 % vstupní ceny hmotného majetku zařazeného do odpisových skupin 1 až 3 s výjimkou uvedenou v § 31 odst. 5 ZDP.

3.7 Postup při odpisování dlouhodobého nehmotného majetku z daňového hlediska

V současnosti se daňové odpisování nehmotného majetku řídí zejména ustanovením § 32a ZDP. Kromě vlastníka může nehmotný majetek odpisovat i poplatník, který k němu nabyl právo užívání za úplatu (pak se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby sjednané smlouvou).

V ostatních případech dochází k rovnoměrnému odpisování nehmotného majetku bez přerušení, a to (Prudký, Lošťák 2012):

- | | |
|--------------------------------------|------------|
| • audiovizuální dílo | 18 měsíců, |
| • software | 36 měsíců, |
| • nehmotné výsledky výzkumu a vývoje | 36 měsíců, |
| • zřizovací výdaje | 60 měsíců, |
| • ostatní nehmotný majetek | 72 měsíců. |

Možnost stanovit odpisy s přesností na dny má ten poplatník, který má právo užívání nehmotného majetku sjednané smlouvou na dobu určitou; jinak se odpisy stanoví s přesností na celé měsíce, počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro odpisování. Při zahájení či ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy jen ve výši odpovídající tomuto zdaňovacímu období. Odpisy se zaokrouhlují vždy na celé koruny nahoru (Valouch, 2012).

Dojde-li u nehmotného majetku k technickému zhodnocení, pokračuje poplatník v odpisování ze zvýšené vstupní ceny, která se sníží o už uplatněné odpisy od měsíce následujícího po ukončení technického zhodnocení. V odpisování (rovnoměrné bez přerušení) se pokračuje po zbývající dobu, nejméně však u audiovizuálních děl 9 měsíců, u softwarů a nehmotných výsledků výzkumu a vývoje 18 měsíců a 36 měsíců v případě ostatního nehmotného majetku (Valouch, 2012).

3.8 Vyřazení majetku

Naprosto běžně nastávají situace, kdy je možné uplatnit daňový odpis výhradně v jeho poloviční výši. Tyto situace vymezuje § 26 odst. 7 ZDP a platí, že poloviční daňový odpis lze uplatnit (Valouch, 2012):

- u hmotného majetku evidovaného u poplatníka na počátku příslušného zdaňovacího období, dojde-li v průběhu zdaňovacího období:
 - k vyřazení majetku před koncem zdaňovacího období, pokud již nebyl odpis uplatněný podle následujících dvou možností,

- k převedení majetku evidovaného u poplatníka ke dni předcházejícímu dni převodu majetku na jiné právnické nebo fyzické osoby podle zvláštních právních předpisů,
- k ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti nebo k ukončení pronájmu, přeměně, zrušení bez likvidace, zániku bez likvidace, zrušení s likvidací anebo prohlášením konkurzu na majetek v evidenci poplatníka ke dni předcházejícímu těmto právním skutečnostem; obdobně postupuje poplatník (fyzická osoba), jenž v průběhu zdaňovacího období přerušil podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost nebo pronájem a tuto činnost nezačal do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém došlo k přerušení činnosti,
- k ukončení nájemního vztahu při odpisování technického zhodnocení nájemcem nebo při ukončení výpůjčky movitého hmotného majetku,
- u hmotného majetku evidovaného u poplatníka na konci zdaňovacího období, u kterého dojde v průběhu období k jeho nabytí a poplatník pokračuje v odpisování započatém původním vlastníkem, nebo k němu nabytí vlastnické právo splněním závazku zajištěné převodem práva,
- u hmotného majetku evidovaného po celé zdaňovací období u poplatníka, pokud byl v průběhu zdaňovacího období u poplatníka prohlášený konkurz nebo poplatník vstoupil do likvidace,
- u hmotného majetku evidovaného u poplatníka (právnická osoba) za zdaňovací období od rozhodného dne fúze, převodu jmění na společníka či rozdělení obchodní společnosti anebo družstva do konce zdaňovacího období, zdali je toto období kratší než dvanáct nepřetržitě po sobě jdoucích měsíců.

3.9 Srovnání účetních a daňových odpisů

Hlavním rozdílem mezi účetními a daňovými odpisy je v jejich právní úpravě. Účetní odpisy se řídí především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláškou Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. a českým účetním standardem č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. Daňové odpisy se řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a pokynem D-300 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP.

Účetní odpisy představují povinnost pro všechny účetní jednotky, naopak daňové odpisy jsou pouze právem poplatníků daně z příjmu a záleží jenom na jejich rozhodnutí, zda tyto odpisy uplatní. Další rozdíl je v samotném pojmu odpisů. Zatímco účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení dlouhodobého majetku a promítají se v účetnictví, daňové odpisy ovlivňují základ daně z příjmů a zobrazují se v daňovém přiznání.

Dále se také účetní a daňové odpisy rozlišují v oblasti zařazení majetku a stanovení doby odpisování. U daňových odpisů musí být majetek zařazen do jedné z odpisových skupin a dodržet jejich dobu odpisování, i když může dojít k přerušení daňového odpisování. V případě účetních odpisů je jen na rozhodnutí účetní jednotky, jak dlouho bude majetek odpisovat, samozřejmě by tato doba odpisování měla odpovídat době použitelnosti majetku.

Jedním se společných znaků těchto odpisů je, že v žádném případě nesmí úhrn odpisů překročit vstupní cenu majetku.

3.10 Vliv odpisů na základ daně z příjmů

Ke skutečnému vyjádření hodnoty majetku slouží účetní odpisy. Odpisy jsou nákladem, ovlivňují výši hospodářského výsledku a jejich prostřednictvím vytváříme nové zdroje na obnovu majetku. Podle zákona o daních z příjmů můžeme uplatnit daňové odpisy. Odpis hmotného a nehmotného majetku můžeme zahrnout do daňových výdajů, ale jen v případě, že je majetek používán pro dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dochází k odpisování majetku po částech, a proto nelze zahrnout výdaje na majetek do daňových výdajů ve zdaňovacím období, kdy došlo k nákupu majetku (PELC, 2008).

Pokud účetní jednotka rozlišuje účetní a daňové odpisy, vzniká rozdíl, který je způsoben využitím rozdílných metod pro výpočet odpisů a rozdílnou dobou odpisování. Rozdíl mezi těmito odpisy má samozřejmě vliv na základ daně z příjmů. Jsou-li účetní odpisy menší než daňové, znamená to, že účetní jednotka zahrnula do daňových výdajů méně než mohla. Má tedy povinnost snížit o vzniklý rozdíl základ daně. V opačném případě, kdy účetní odpisy mají vyšší hodnotu než odpisy daňové (uplatnila do daňových výdajů více, než skutečně mohla), musí účetní jednotka základ daně o tento rozdíl zvýšit (PELC, 2008).

4 Praktická aplikace

4.1 Základní informace o sdružení fyzických osob Tříska

Truhlářství Tříska založené v roce 2009 jako sdružení fyzických osob provozuje truhlářské práce. Sdružení se specializuje na zakázkovou výrobu dřevěného nábytku a nýbydku z LTD (laminátové desky) dle zadání zákazníka, na úpravy a opravy staršího nábytku, výrobu dřevěných palet a přepravních beden a v neposlední řadě provádí montážní práce související s převozem a se zabudováním nábytku u klienta. Mezi základní úspěchy firmy patří především dlouholeté profesní zkušenosti zakladatelské dvojice truhlářů a dobře účelově vybavená dílna.

Účastníci sdružení pan Vladimír Tříska a jeho syn Jan Tříska podnikají na základě písemné smlouvy o sdružení fyzických osob. Podle této smlouvy si příjmy dosažené při společném podnikání a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů rozdělují rovným dílem, a to v poměru 50:50. Za závazky vůči třetím osobám jsou zavázáni společně a nerozdílně. Vedením daňové evidence sdružení pověřují externí účetní, která zároveň vede daňovou evidenci i jednotlivým účastníkům.

Ze zákona nemá sdružení právní subjektivitu, proto ani nevstupuje do závazkových vztahů. Sdružení se nemůže stát poplatníkem, plátcem, účastníkem správního, daňového či jiného řízení, ani se mu nemohou ukládat žádné povinnosti či přiznávat práva. Z tohoto důvodu pan Vladimír Tříska založil svým jménem účet v bance, který slouží výhradně pro platby sdružení. Ve smlouvě se účastníci vzájemně dohodli, že každý z nich disponuje právem nakládat s peněžními prostředky na účtu sdružení, a v souladu s tím zřídili podpisová práva. Příjmy ve formě úroků z peněz na běžném účtu, které podle ZDP patří mezi příjmy z kapitálového majetku podle § 8, si účastníky dělí rovným dílem.

Sdružení Tříska se po vzájemné dohodě obou účastníků stalo dobrovolně čtvrtletním plátcem DPH. Tak se jeho zboží stalo lépe prodejným, protože obchoduje převážně jen s plátcí DPH. Oba dva účastníci sdružení měli povinnost registrovat se jako plátcí této daně. Povinnost vést evidenci, podávat daňová přiznání, popř. souhrnná hlášení, odpovědnost za včasné zaplacení daně spadá na pana Vladimíra Třísku. Druhý účastník pan Jan Tříska podává

pouze nulové daňové přiznání za svou osobu. Samozřejmě vše je uvedeno ve smlouvě o sdružení fyzických osob, kterou uložili u příslušného finančního úřadu.

Od roku 2012 vzniká povinnost podat daňové přiznání k silniční dani a daň zaplatit. Poplatníkem se stává pan Jan Tříška, jelikož je zapsán v technickém průkazu vozidla jako jeho provozovatel. Daň silniční se stává výdajem společným, neboť nákladní automobil pořídili až při výkonu společné činnosti.

4.2 Majetek sdružení Tříška

Oba účastníci se ve smlouvě o sdružení dohodli vložit pro potřebu společné činnosti peněžitý vklad ve výši 100 000 Kč, který využili pro pronájem dílny, a nepeněžitý vklad ve formě materiálu. Také si stanovili limity pro zařazení majetku do evidence dlouhodobého majetku, a to ve výši 40 000 Kč pro hmotný a 60 000 Kč pro nehmotný majetek. Do hodnoty 40 000 Kč považují majetek za DHIM (drobný hmotný investiční majetek). Každý majetek evidují zvlášť na kartě dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

V prvním roce podnikání si mohli dovolit stroje pouze vypůjčit. Existuje totiž podmínka předložení alespoň jednoho daňového přiznání, proto mohlo sdružení zažádat o bankovní úvěr či leasing teprve až po jednom roce podnikání. Každý rok se snaží sdružení Tříška o vylepšení svého technologického vybavení. Během let 2009 až 2012 pořídili při výkonu společné činnosti dlouhodobý majetek, který se stal spoluvlastnictvím obou účastníků. Nakoupili následující majetek:

- rámovou a formátovací pilu,
- olepovačku hran,
- nákladní automobil Citroen Jumper 2,5 Tdi,
- drobný hmotný investiční majetek.

4.3 Odpisování majetku sdružení Tříska

Sdružení Tříska vede daňovou evidenci, z tohoto důvodu uplatňuje pouze odpisy daňové. Odpisují jen majetek hmotný, neboť majetek nehmotný mohou rovnou při jeho nákupu zařadit do svých daňových výdajů v plné výši. Na kartě drobného investičního majetku nalezneme zařazené drobné nářadí jako:

- pokosovou pilu - PC 3 000 Kč vč. DPH,
- ruční kotoučovou pilu - PC 3 500 Kč vč. DPH,
- aku vrtačku - PC 600 Kč vč. DPH,
- přímočarou pilu - PC 2 500 Kč vč. DPH.

Protože veškerý hmotný majetek zakoupili až v průběhu výkonu činnosti, každý účastník sdružení odepisuje majetek ze vstupní ceny, která odpovídá výši hodnoty jeho spoluvlastnického podílu.

Důležitou informací pro hodnocení zda majetek dosáhl limitu 40 000 Kč je rozhodující celková výše vstupní ceny majetku. Při volbě metody odpisování může nastat situace, kdy si oba účastníci buď vyberou metodu stejnou anebo každý jinou a odpisy budou odlišné. V případě sdružení Tříska se účastníci rozhodli počítat odpisy totožnou metodou a to z celkové vstupní ceny majetku, neboť se jejich podíly neliší. Stanovené odpisy připočítají k celkovým výdajům, které se rozdělí rovným dílem na konci období.

Sdružení Tříska nakoupilo v předcházejících letech hmotný majetek, který bude postupně odpisovat. Vybraný majetek bude krátce charakterizován. Dále budou při výpočtech odpisů uvedeny tabulky s výpočtem odpisů za jednotlivé roky pro rovnoměrné a zrychlené odpisy i s grafy.

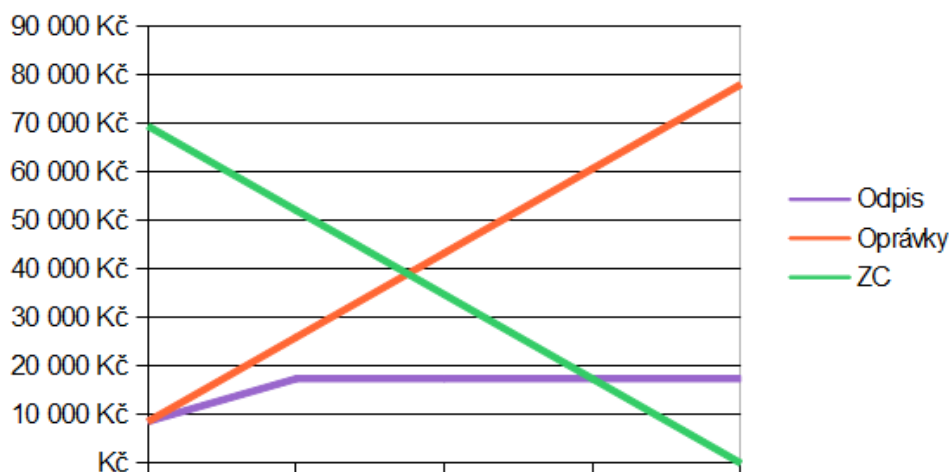
V druhém a třetím roce podnikání si sdružení Tříska pořídilo majetek na úvěr, kdy splátky úvěru zahrnuje mezi nedaňové výdaje. Jednalo se o rámovou pilu určenou k řezání a opracování desek, pilu formátovací k úpravě desek na finální výrobek, tvoření ornamentů a rýh. Pořizovací cena rámové pily byla 78 000 Kč a pořizovací cena pily formátovací 138 800 Kč. Obě tyto pily pod kódem SKP 29.4 zařadili do 2. odpisové skupiny mezi obráběcí a tvářecí stroje a budou je odpisovat 5 let. Pořizovací ceny každého majetku jsou uvedeny bez DPH.

Tab. 4.1: Rovnoměrné odpisování – rámová pila

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2010	78 000 Kč	8 580 Kč	8 580 Kč	69 420 Kč
2011		17 355 Kč	25 935 Kč	52 065 Kč
2012		17 355 Kč	43 290 Kč	34 710 Kč
2013		17 355 Kč	60 645 Kč	17 355 Kč
2014		17 355 Kč	78 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

V tabulce jsou uvedeny hodnoty odpisů, opravek a zůstatkových cen za jednotlivá zdaňovací období při zvolení rovnoměrného způsobu odpisování rámcové pily. V prvním roce se použila odpisová sazba 11 % a v ostatních letech 22,25 %. K výpočtům se použily maximálně přípustné odpisové sazby. Odpisy se zaokrouhlují na celé Kč nahoru a v posledním roce tak, aby se zůstatková cena v posledním roce rovnala nule a oprávky dosáhly hodnoty pořizovací ceny 78 000 Kč.

Graf 4.1: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrné odpisování

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

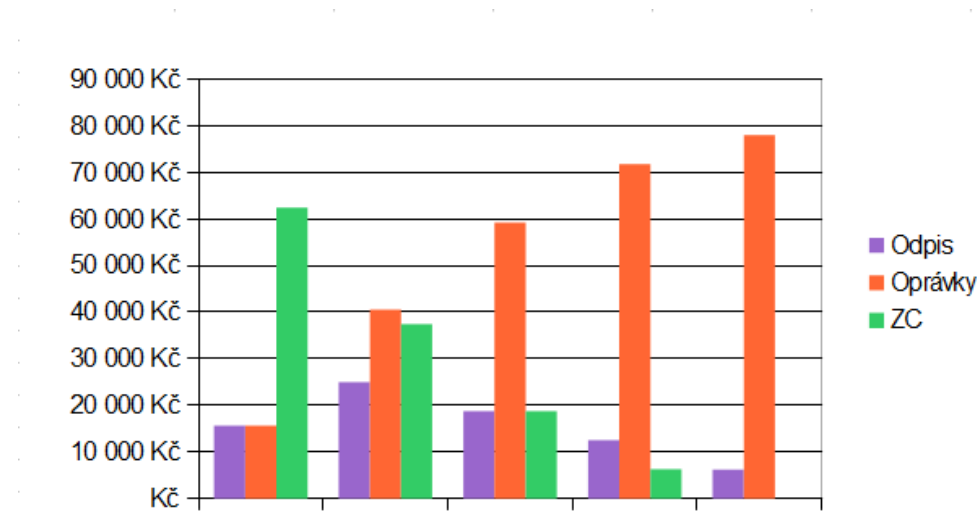
Graf zobrazuje průběh rovnoměrných odpisů, opravek a zůstatkové ceny za celou dobu odpisování rámcové pily. V prvním roce představuje odpis minimální hodnotu za dané období odpisování. V následujících letech zůstává odpis vždy ve stejné hodnotě. Avšak vlivem zaokrouhlování se může odpis rámcové pily v posledním roce lišit o pár korun.

Tab. 4.2: Zrychlené odpisování – rámová pila

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2010	78 000 Kč	15 600 Kč	15 600 Kč	62 400 Kč
2011		24 960 Kč	40 560 Kč	37 440 Kč
2012		18 720 Kč	59 280 Kč	18 720 Kč
2013		12 480 Kč	71 760 Kč	6 240 Kč
2014		6 240 Kč	78 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Tabulka v jednotlivých letech uvádí výši odpisů, opravek a zůstatkové ceny při zvolení zrychleného způsobu odpisování rámcové pily. K výpočtu se použil koeficient 5 v prvním roce a v následujících letech koeficient 6. Odpisy se opět zaokrouhluje se na celé Kč nahoru a v posledním roce se uplatní odpis maximálně do zbývající výše zůstatkové ceny rámcové pily. Po úplném odpisu rámcové pily představují oprávky hodnotu 78 000 Kč pořizovací ceny této rámcové pily.

Graf 4.2: Odpis, oprávky a zůstatková cena při zrychleném odpisování

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

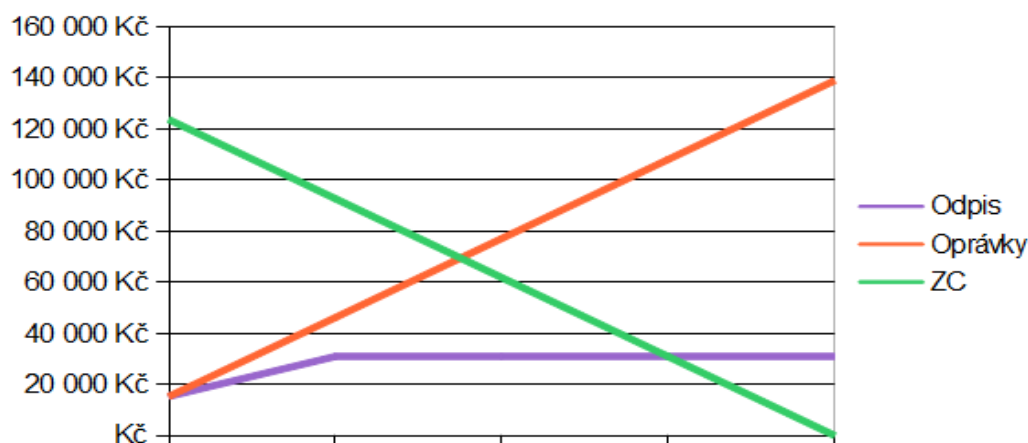
Graf znázorňuje výši odpisů, opravek a zůstatkové ceny za jednotlivé roky zrychleného odpisování. Na základě zrychlené metody se odepíše větší část pořizovací ceny v prvních letech odpisování. V prvních dvou letech se hodnota odpisů zvyšuje a poté postupně od třetího roku odpisování klesají až na svou nejnižší hodnotu 6 240 Kč.

Tab. 4.3: Rovnoměrné odpisování – formátovací pila

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2011	138 800 Kč	15 268 Kč	15 268 Kč	123 532 Kč
2012		30 883 Kč	46 151 Kč	92 649 Kč
2013		30 883 Kč	77 034 Kč	61 766 Kč
2014		30 883 Kč	107 917 Kč	30 883 Kč
2015		30 883 Kč	138 800 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

V následující tabulka vyčísluje rovnoměrné odpisy, oprávky a zůstatkovou cenu v jednotlivých letech odpisování majetku. Výše odpisů se také zaokrouhluje na celé Kč nahoru a k výpočtu opět použily maximální odpisové sazby (11; 22,25). Stejně jako u rámcové pily tak i u formátovací pily představují oprávky v posledním roce odpisování hodnotu pořizovací ceny 138 800 Kč.

Graf 4.3: Odpis, oprávky a zůstatková cena při rovnoměrném odpisování

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

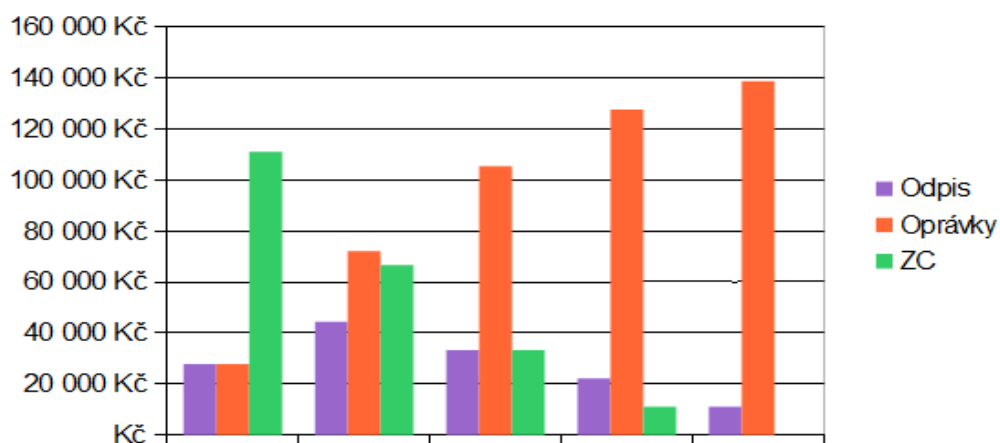
Pomocí následujícího graf vyjadřuje průběh odpisů za dobu odpisování vypočítaných rovnoměrně. Dále graf zobrazuje výši opravek a zůstatkové ceny majetku za 5 let odpisování. Opět v prvním roce činí odpis hodnotu menší než v letech následujících, kdy odpisy mají totožnou hodnotu.

Tab. 4.4: Zrychlené odpisování – formátovací pila

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2011	138 800 Kč	27 760 Kč	27 760 Kč	111 040 Kč
2012		44 416 Kč	72 176 Kč	66 624 Kč
2013		33 312 Kč	105 488 Kč	33 312 Kč
2014		22 208 Kč	127 696 Kč	11 104 Kč
2015		11 104 Kč	138 800 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Tabulka zobrazuje výsledky výpočtu zrychlených odpisů, výši opravek a zůstatkové ceny v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Odpisy se zaokrouhlují na celé Kč nahoru. Pro odpisování se použil koeficient 5 v prvním roce a koeficient 6 v ostatních letech. Celková výše odpisů nesmí překročit pořizovací cenu majetku.

Graf 4.4: Odpis, oprávky a zůstatková cena při zrychleném odpisování

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Graf vyjadřuje hodnoty zrychlených odpisů v jednotlivých letech odpisování a k nim příslušnou výši opravek a zůstatkové ceny. Z grafu můžeme vyčíst skutečnost, že v prvních dvou letech činí hodnota odpisů vyšší hodnotu než v letech posledních.

V září roku 2012 si sdružení Tříska pořídilo ze svých peněžních prostředků nákladní automobil značky Citroen Jumper 2,5 Tdi pro rozvoz nábytku. Pořizovací cena činila pouze 60 000 Kč z důvodu, že se jednalo již ojeté vozidlo. Automobil zařadili do 2. odpisové skupiny pod kódem SKP 34.10.4 motorová vozidla pro nákladní dopravu a odpisovat jej budou 5 let.

Tab. 4.5: Rovnoměrné odpisování – nákladní automobil

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2012	60 000 Kč	6 600 Kč	6 600 Kč	53 400 Kč
2013		13 350 Kč	19 950 Kč	40 050 Kč
2014		13 350 Kč	33 300 Kč	26 700 Kč
2015		13 350 Kč	46 650 Kč	13 350 Kč
2016		13 350 Kč	60 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní výpočty, 2013

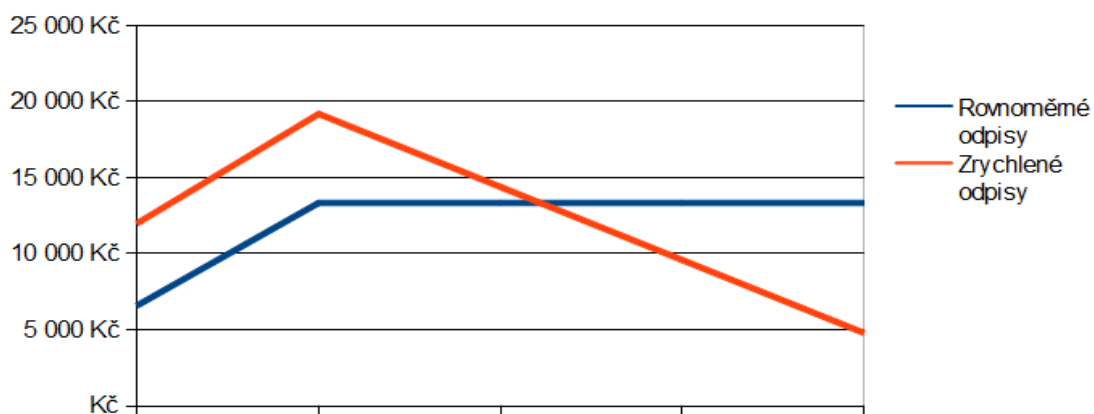
Tabulka uvádí výši odpisů, opravek a zůstatkové ceny v jednotlivých letech při rovnoměrném způsobu odpisování. Odpisy se zaokrouhlují na celé Kč nahoru a v posledním roce tak, aby zůstatková cena byla nulová. K výpočtu odpisů nákladního automobilu se využily maximální odpisové sazby 11 % a 22,25 %.

Tab. 4.6: Zrychlené odpisování – nákladní automobil

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZC
2012	60 000 Kč	12 000 Kč	12 000 Kč	48 000 Kč
2013		19 200 Kč	31 200 Kč	28 800 Kč
2014		14 400 Kč	45 600 Kč	14 400 Kč
2015		9 600 Kč	55 200 Kč	4 800 Kč
2016		4 800 Kč	60 000 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Následující tabulka v jednotlivých letech uvádí výši odpisů, opravek a zůstatkové ceny, kdy využíváme k jejich vyčíslení zrychlený způsob odpisování. Odpisy vypočítané pomocí koeficientů (5; 6) se zaokrouhlují na celé Kč nahoru. Pokud by došlo v průběhu odpisování dlouhodobého hmotného majetku k technickému zhodnocení, došlo by k prodloužení doby odpisování u obou metod odpisování.

Graf 4.5: Rovnoměrné a zrychlené odpisy – nákladní automobil

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Pomocí grafu bylo provedeno srovnání dvou metod odpisování. Na základě křivky rovnoměrných odpisů lze vidět lineární tendenci vývoje hodnoty odpisů v celém období. Dále lze z grafu vyčíst, že na začátku třetího období se u této odpisové skupiny rovnoměrné odpisy přibližují hodnot zrychlených odpisů. Poté zrychlené odpisy dále stále klesají.

Může nastat situace, kdy v průběhu odpisování dlouhodobého hmotného majetku, dojde k jeho vyřazení z důvodu prodeje, likvidace (morální x fyzické) nebo z důvodu poškození. V tomto případě, má sdružení v roce vyřazení nárok na uplatnění pouze polovičního ročního odpisu. Následně lze při uzávěrkových úprav daňových výdajů zvýší tyto výdaje o zůstatkovou cenu vyřazeného majetku. Pokud by se jednalo o vyřazení z důvodu poškození živelnou pohromou, muselo by mít sdružení potvrzení od pojišťovny či znalce. U jiného druhu poškození musí mít sdružení potvrzení o způsobení škody neznámým pachatelem od policie, aby se jednalo o daňově uznatelnou škodu.

To jaký druh odpisování zvolíme, je součástí tzv. operativního (krátkodobého) plánování daňového subjektu. Mezi rovnoměrnými a zrychlenými odpisy volí poplatník a tím značně vlivňuje průběh hodnoty daňových výdajů (nákladů) v dílčích zdaňovacích obdobích. Toto rozhodnutí by mělo být vždy dobře zváženo s ohledem na jeho daňové dopady. Metodu rovnoměrného odpisování použijeme v případě, že chceme daný majetek celou dobu rozpouštět do výdajů (nákladů) rovnoměrně. U těchto rovnoměrných odpisů lze využít nižší odpisovou sazbu, kterou stanovuje zákon jako maximální odpisovou sazbu. Zrychlený způsob odpisování respektuje skutečnosti, že majetek se zpravidla využívá nejvíce v prvních letech používání. Nejvyšší hodnotu dosahuje daňový odpis ve druhém roce odpisování a v dalších letech se tato hodnota ročního odpisu postupně snižuje. U obou metod odpisování existuje možnost jejich přerušení. V praxi se často setkáváme s tím, že poplatník používá u veškerého evidovaného dlouhodobého majetku pouze jeden druh odpisů. I sdružení Tříska se po společné dohodě obou účastníků sdružení rozhodlo pro zrychlený způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku.

V dubnu roku 2012 si sdružení Tříska na základě leasingové smlouvy pronajalo strojní zařízení (olepovačka hran), které po skončení pronájmu odkoupí do svého vlastnictví. Podle předávacího protokolu převzali stroj 1. dubna 2012 a k tomuto dni zaplatili zvýšenou leasingovou splátku ve výši 20% z pořizovací ceny včetně DPH, konkrétně 30 000 Kč. Sdružení nemá právo na uplatnění daňových odpisů na tento stroj.

Z leasingové smlouvy a splátkového kalendáře vyplívají následující údaje:

- doba trvání finančního pronájmu: 36 měsíců,
- začátek smluvní doby leasingu: 1. 4. 2012,
- cena stroje bez DPH = 125 000 Kč,
- DPH 20 % = 25 000 Kč,
- výše měsíční splátky = 4 375 Kč (3 416 Kč + 683 Kč DPH + 276 Kč pojištění),
- celková výše nájemného = 187 500 Kč = 30 000 Kč akontace + (4375 * 36) splátky,
- splatnost pravidelné měsíční splátky je 5. den kalendářního měsíce.

Poměrná část nájemného příslušející na zdaňovací období se vypočte jako podíl počtu měsíců nájemního období v tomto zdaňovacím období a celkové doby trvání leasingu, vynásobené pak částkou celkového nájemného. Výpočet částky pro jednotlivé roky trvání leasingu bude následující:

- rok 2012: (9 měsíců/36 měsíců) * 187 500 Kč = 46 875 Kč,
- rok 2013: (12 měsíců/36 měsíců) * 187 500 Kč = 62 500 Kč,
- rok 2014: (12 měsíců/36 měsíců) * 187 500 Kč = 62 500 Kč,
- rok 2015: (3 měsíce/36 měsíců) * 187 500 Kč = 15 625 Kč,
- celkem: 46 875 + 2 * 62 500 + 15 625 = 187 500 Kč.

V peněžním deníku sdružení zaeviduje zaplacenou zvýšenou leasingovou splátku jako výdaj nedaňový. Taktéž běžné splátky během zdaňovacího období zahrne do výdajů nedaňových, jako daňový výdaj lze uplatnit až částku časového rozlišení nájemného. V daňovém přiznání se tyto částky, o které se snižuje výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, zapisují do řádku č. 106 přílohy č. 1 daňového přiznání. Za rok 2013 by časové rozlišení splátek nájemného činilo 37 500 Kč (187 500 Kč/60 měsíců * 12 měsíců).

4.4 Vliv odpisování na daň z příjmů fyzických osob u sdružení Tříška

Jak již bylo v předcházejících podkapitolách řečeno, jednotliví účastníci sdružení Tříška vedou daňovou evidenci příjmů a výdajů jak za sebe, tak i za sdružení jako celek. Z toho důvodu ovlivňuje základ daně, a tedy i daň z příjmů fyzických osob, pouze výše odpisů daňových. O celkovou hodnotu daňových odpisů hmotného majetku za příslušné zdaňovací období se zvýší daňové výdaje. Jedná se o tzv. uzávěrkovou úpravu daňových výdajů.

Za rok 2011 činil 50 % podíl na příjmech obou účastníků 871 550 Kč a 50 % na výdajích 694 895 Kč. Celkové daňové odpisy představovaly částku ve výši 52 720 Kč. Tuto částku rozdělíme na dvě poloviny a připočítáme k výdajům každého účastníka. Protože nedošlo k jiným uzávěrkovým úpravám příjmů ani výdajů, mohl se vypočítat základ daně jako rozdíl mezi těmito příjmy a výdaji. Základ daně za rok 2011 činil 150 295 Kč.

Za rok 2012 si rozdělili oba účastníci příjmy a výdaje opět rovným dílem. Každý z účastníků se podílel na příjmech ve výši 768 614 Kč a na výdajích ve výši 569 136 Kč. Celkové daňové odpisy činily 75 136 Kč. Odpisy se rozdělí na dvě poloviny a připočítají se k výdajům každého účastníka. Další uzávěrkovou úpravou, o kterou zvýšíme daňové výdaje, je časové rozlišení splátek nájemného u hmotného majetku pořízeného formou leasingu v hodnotě 37 500 Kč. Konečná výše výdajů představovala částku 644 204 Kč. Základ daně pro výpočet daně z příjmů fyzických osob činil 124 410 Kč. Sazba daně z příjmů fyzických osob činí 15 % pro rok 2011 i rok 2012.

Základ daně z příjmů z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti podle § 7 slouží pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění. Vyměřovacím základem pro výpočet pojištění je 50 % ze základu daně. Ten porovnáme s minimálním a maximálním vyměřovacím základem. Sazba pro sociální pojištění je 29,2 % a pro zdravotní pojištění 13,5 % v obou letech. Pan Vladimír Tříška i pan Jan Tříška zaplatili každý za rok 2011 sociální pojištění ve výši 21 944 Kč a zdravotní pojištění ve výši 20 040 Kč. Za rok 2012 pak činilo sociální pojištění 22 025 Kč a zdravotní pojištění 20 361 Kč. Samozřejmostí je, že v průběhu zdaňovacích období oba účastníci platili zálohy na uvedená pojištění.

Vzhledem k tomu, že sdružení Třiska vede daňovou evidenci, mají účastníci možnost se rozhodnout, zda uplatní při zjišťování základu daně výdaje skutečné nebo výdaje stanovené jako procento zdanitelných příjmů (tzv. paušální výdaje). Hlavní podnikatelskou činností sdružení je truhlářství, které se řadí mezi řemeslné živnosti, má tedy právo na paušální výdaje ve výši 80 %. V následující tabulce je provedeno srovnání skutečných a paušálních výdajů v letech 2011 a 2012 a je dopočítán základ daně za tato jednotlivá zdaňovací období.

Tab. č. 4.7: Skutečné a paušální výdaje v letech 2011 a 2012

Položka	2011	2012
Příjmy	871 550 Kč	768 614 Kč
Skutečné výdaje	721 255 Kč	644 204 Kč
Základ daně	150 295 Kč	124 410 Kč
Paušální výdaje	697 240 Kč	614 891 Kč
Základ daně	174 310 Kč	153 723 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování, 2013

Jak můžeme vidět v tabulce, paušální výdaje mají v obou letech menší hodnotu než výdaje skutečné. Z toho vyplývá skutečnost, že při uplatnění paušálních výdajů by základ daně pro výpočet daně z příjmů převyšoval základ daně při použití skutečných výdajů, a tudíž by nastala vyšší daňová povinnost pro oba účastníky. Pokud se i v následujících letech zdanitelné příjmy a výdaje budou pohybovat v přibližné výši, jako tomu bylo za roky 2011 a 2012, nedoporučovala bych přechod ze skutečných výdajů na výdaje uplatněné procentem z příjmů.

5 Závěr

Odpisy dlouhodobého majetku ovlivňují v podnikatelské činnosti jak oblast účetnictví, tak oblast daní.

Cílem bakalářské práce bylo charakterizovat účetní a daňové odpisy používané na území České republiky a jejich dopad na daňovou situaci sdružení Tříska. Tohoto cíle bylo dosaženo.

V bakalářské práci byly pomocí české legislativy popsány jednotlivé druhy dlouhodobého majetku, způsoby jeho ocenění a vyřazení, dále byly určeny subjekty oprávněné odpisovat majetek, také došlo k vymezení majetku, který je z odpisování vyloučen, a na závěr samozřejmě popsán postup odpisování a jaké metody odpisování lze použít a to v druhé kapitole z účetního hlediska, v kapitole třetí z hlediska daňového.

V praxi se můžeme setkat se situací, kdy podnikatelé účetní a daňové odpisy ztotožňují. Z této skutečnosti mohou vyplívat určité výhody jako je snížení administrativní náročnosti, která je spojená s evidencí a aktualizacemi ocenění dlouhodobého majetku, a taktéž odpadají daňové korekce výsledku hospodaření a daňové korekce při vyřazení majetku. Ale ztotožnění účetních odpisů s daňovými není zcela v souladu s účetními pravidly, a to s pravidlem věrného obrazu hospodaření účetní jednotky. Znamená to tedy, že by v důsledku nesprávného stanovení odpisů došlo ke zkreslení nákladů a výsledku hospodaření. Doporučuji tedy vést účetní a daňové odpisy zvlášť.

Na závěr třetí kapitoly je rozebrán vliv odpisů na základ daně z příjmů. Základ daně je ovlivněn prostřednictvím rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Jsou-li účetní odpisy větší než daňové, musí se o tento rozdíl zvýšit základ daně. V opačném případě, kdy jsou účetní menší než daňové, účetní jednotka o tuto hodnotu základ daně sníží.

Praktická část obsahuje základní informace o sdružení fyzických osob Tříska, především jsem se zmínila o náležitostech, které jsou vymezeny v jejich smlouvě o založení sdružení. Zaměřila jsem se na vymezení hmotného majetku, který byl pořízen sdružením od svého založení. Kapitola obsahuje výpočty rovnoměrných a zrychlených odpisů u jednotlivého hmotného majetku. Účastníci sdružení se rozhodli pro zrychlené odpisování, protože chtějí uplatnit co největší část odpisů do daňových výdajů. Dále je popsán vliv vypočtených odpisů na základ daně z příjmů a srovnání při uplatnění skutečných nebo paušálních výdajů.

Seznam použité literatury

A. Knihy, učebnice apod.

1. ALBRECHT, W. Steve a James D. STICE. *Accounting: Concepts and Applications*. 11th ed. Mason, OH: South-Western/Cengage Learning, 2011, ISBN 05-387-4548-7.
2. MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) : komentář*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2009. 587 s. ISBN 978-80-7357-435-2.
3. NOVOTNÝ, Pavel. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola ekonomie a managementu, 2007. 271 s. ISBN 978-808-6730-165.
4. PELC, Vladimír. *Daňové odpisy: strategie pro podnikatelskou praxi podle znění zákona o daních z příjmů*. Praha: Linde a. s.
5. PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. Praha: Nakladatelství ANAG, 2009. 271 s. ISBN 978-80-7263-515-3.
6. PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012: komentář, příklady, výklad změn*. 14. vyd. Olomouc: Anag, 2012. ISBN 978-80-7263-733-1.
7. SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňová evidence podnikatelů 2011*. 8. vyd. Praha: Grada, 2011. 157 s. ISBN 978-802-4738-024.
8. VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 7. vyd. Praha: Grada, 2012. 144 s. ISBN 978-80-247-4114-7.

B. Články

1. PILAŘOVÁ, Ivana. Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. 2007. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2247v2990-ucetni-odpisy-dlouhodobeho-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/>

C. Právní předpisy

1. Vyhláška MF č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
2. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
3. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DDB	Double Declining Balance Method
DM	dlouhodobý majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DPH	daň z přidané hodnoty
FO	fyzická osoba
ha	hektar
Kč	koruna česká
LTD	laminátové desky
PO	právnícká osoba
SKP	Standardní klasifikace produkce
SYD	Sum of the Year Digits
VC	vstupní cena
ZDP	zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6. 5. 2013



Eva Duží

Seznam příloh

Příloha č. 1: Inventární karta dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Příloha č. 2: Inventární karta DM – pořízení formou leasingu

Příloha č. 3: Protokol o zařazení DHM a DNM do užívání

Příloha č. 4: Účetní rozvrh